Cena numeru 1 zł 50 gr

BUCHALTER POLSKI

MIESIĘCZNIK

ORGAN POLSKIEGO ZWIĄZKU BUCHALTERÓW-RZECZOZNAWCÓW, BUCHALTERÓW-BILANSISTÓW I ICH POMOCNIKÓW W RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Pod redakcją ANTONIEGO JULJANA SZYLLERA

Rok 10 Warszawa, czerwiec 1937 r. Nr. 6 (112)

Treść zeszytu:

Prosimy o wpłacanie prenumeraty za załączonym przekazem rozrachunkowym

Sprawozdanie z Ogólnego Rocznego Zebrania Członków, odbytego w poniedziałek dn. 26 kwietnia 1937 r.

Zebranie otworzył Prezes Związku, kol. A. J. Szyller, oświadczając, iż Zebranie zwołane zostało i odbędzie się na mocy § 15 statutu, jako Zwyczajne Ogólne Zebranie Roczne, i że o Zebraniu wszyscy członkowie Związku byli zawiadomieni trzema okólnikami, ogłoszeniem wywieszonem w lokalu Związku oraz ogłoszeniem, zamieszczonem we własnym organie miesięczniku „Buchalter Polski", że na trzech listach obecności zapisanych jest 92 osoby i przeto na mocy § 18 statutu Zebranie jest prawomocne.

Skolei Prezes Zarządu, kol. A. J. Szyller, zakomunikował, że od daty ostatniego Ogólnego Zebrania z grona Członków Związku ubyli wskutek śmierci następujący Koledzy:

ś. p. Ochocki Leonard
ś. p. Smoleński Stefan
ś. p. Tołwiński Feliks

i zaproponował uczczenie pamięci Zmarłych przez ipowstanie, co zebrani uskutecznili.

Na przewodniczącego Zebrania powołano kol. Stanisława Kuleszę z Warszawy.

Kol. St. Kulesza, obejmując przewodnictwo, podziękował za wybór zebranym i ze swej strony powołał jako wiceprzewodniczącego Zebrania Adama Neugebauera z Pabjanic, na sekretarzy Zebrania kol. kol.: Teodora Andruszkiewicza i Ignacego Wiecińskiego, na assesorów zaś kol. kol.: Leonarda Pfitznera z Poznania, Edwarda Hau z Gdyni, Władysława Kasperczyka z Górnego Śląska, Mieczysława Stanka z Dąbrowicy, Józefa Zalewskiego z Łomży oraz z Warszawy: Antoniego Berkana, Włodz. Kosobuckiego, Aleksandra Kobrzyńskiego, Kazimierza Witkowskiego i Witolda Korsaka, prosząc wspomnianych Kolegów o zajęcie miejsc za stołem prezydjalnym.

Po ukonstytuowaniu Prezydjum Zebrania przewodniczący odczytał proponowany przez Zarząd porządek obrad, a mianowicie:

1) Zagajenie i ukonstytuowanie Prezydjum Zebrania,
2) Odczytanie i zatwierdzenie protokółu Ogólnego Zebrania z dnia 26 kwietnia 1936 r.
3) Sprawozdanie Zarządu z działalności i finansowe za 1936 r. oraz sprawozdanie Komisji Rewizyjnej,
4) Dyskusja i zatwierdzenie sprawozdania Zarządu,
5) Wybory 3 Członków Komisji Rewizyjnej i 1 Zastępcy,
6) Projekt budżetu na 1937 r.
7) Wnioski Zarządu Związku w sprawie uzupełnienia § 7 statutu i zmian § 10, 13, 15 i 40 statutu,
8) Wnioski Członków, złożone Zarządowi do dnia 11 kwietnia 1937 r.

przyczem stwierdza, że punkt 1-szy został już załatwiony.

Protokół poprzedniego Zebrania odczytał kol. Ignacy Wieciński. Wobec niezgłoszenia jakichkolwiek poprawek do protokółu przewodniczący oświadczył, iż protokół odczytany zostaje przyjęty bez zmian.

Sprawozdanie Zarządu z działalności ogólnej Zarządu w 1936 r. referował Członek Zarządu, sekretarz Kol. Janusz Grabiński.

Wobec tego, że całkowite sprawozdanie finansowe zostało wydrukowane w Nr 1 „Buchaltera Polskiego" z 1937 r., który otrzymali Członkowie przed 2 miesiącami i mieli możność zapoznania się z całkowitem sprawozdaniem, postanowiono większością głosów sprawozdania finansowego nie odczytywać, gdyż odczytanie to polegałoby tylko na głośnem powtórzeniu wszystkich pozycji, zamieszczonych już w „Buchalterze Polskim".

Dodatkowe sprawozdanie Zarządu uzupełnił Prezes Kol. A. J. Szyller.

Protokół Komisji Rewizyjnej odczytał Kol. Janusz Mikołajczewski.

Przewodniczący otworzył dyskusję nad sprawozdaniem Zarządu z działalności i finansowem za 1936 r. oraz nad wnioskiem Komisji Rewizyjnej o udzielenie Zarządowi absolutorjum. Głos zabierali kol.kol.: Piotr Chęciński, Aleksander Nurowski, Mikołaj Dworakowski, Błażej Włodarz, Roman Srzednicki, Eugenjusz Radomski, Adam Neugebauer, Edward Spławski, Zygmunt Wawrzyński.

W imieniu Zarządu na postawione pytanie wyjaśniali i odpowiadali kol.kol.: Konstanty Brodzikowski, Janusz Grabiński, Stefan Wojciechowski, Konstanty Łomaczewski i Antoni Juljan Szyller.

W imieniu Komisji Rewizyjnej wyjaśnień udzielił kol. Janusz Mikołajczewski. W czasie dyskusji kol. Włodarz odczytał dwa artykuły, zamieszczone w 1936 r. i 1937 r. w czasopiśmie „Wiem Wszystko" i wymierzone przeciwko Prezesowi Związku, kol. A. J. Szyllerowi. W związku z powyższemi artykułami kol. Włodarz postawił wniosek o votum nieufności dla Zarządu Związku i Prezesa kol. A. J. Szyllera. Kol. A. Nurowski zajął się analizowaniem bilansów Związku z lat ubiegłych łącznie z 1936 r. i pod koniec dyskusji zgłosił ustnie na Zebraniu wystąpienie swoje ze Związku. Kol. Srzednicki odczytał treść protokółu Komisji Porozumiewawczej wyłonionej w 1936 r. w sprawie porozumienia ze Związkiem Księgowych w Polsce, przyczem okazało się w dyskusji, że kol. R. Srzednicki treść protokółów dosłowną otrzymał nie z naszego Związku, lecz ze Związku Księgowych w Polsce, wobec czego spotkał się z zarzutem ze strony zebranych o nielojalnej działalności jako członek n/Związku.

Wpłynął wniosek formalny kol. Łękawskiego z Gdyni za ograniczeniem przemówień zapisanych mówców do 2 minut na każde przemówienie i po wyczerpaniu listy mówców przewodniczący udzielił głosu Prezesowi Związku kol. A. J. Szyllerowi, który w związku z wystąpieniami kol.kol. B. Włodarza, A Nurowskiego i R. Srzednickiego oświadczył w imieniu Zarządu Związku, że w razie przegłosowania wniosku kol. B. Włodarza o votum nieufności Zarząd zgłosi swoją dymisję.

Przewodniczący zakomunikował Zebraniu, że zgłoszone zostały następujące wnioski:

a) wniosek Komisji Rewizyjnej o udzielenie absolutorjum Zarządowi z tytułu działalności za 1936 r.

Dalszy ciąg sprawozdania na str. 9

BUCHALTER POLSKI

ORGAN POLSKIEGO ZWIĄZKU BUCHALTERÓW-RZECZOZNAWCÓW, BUCHALTERÓW-BILANSISTÓW I ICH POMOCNIKÓW W RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Redakcja i Administracja
Warszawa, Nowogrodzka 20
telefon 8-41-05

Miesięcznik

Redaktor przyjmuje w poniedziałki od 6 do 7 wieczorem
Warunki prenumeraty i ogłoszeń na stronie ostatniej

Rok X. Warszawa, czerwiec 1937 r. Nr. 6 (112)

OCENA PÓŁFABRYKATÓW W PROCESIE

P. P. W. Dąbrowski, a następnie J. T. Czerwiński omawiali kolejno, w pewnych odstępach czasu, zagadnienie oceny półfabrykatów w procesie w dniu zamknięcia roku operacyjnego. (Czas. Księg. w Polsce nr 11 z 1935 r. i nr 11 z 1936 r.)

Myślę, że nim przystąpimy do dalszego rozpatrywania danego problemu, dobrze będzie, gdy przede wszystkim, dla jasności sprawy rozróżnimy pewne pojęcia, byśmy mogli rozmawiać jednym językiem.

Pojęcie „niewykończony wyrób" jest dość rozciągłe, bowiem i rozpiętość granic przebiegu tego wykańczania w kolejnych fazach i stadiach przeróbczych, przetwórczych — czy jeszcze inaczej — produkcyjnych ma dość obszerną amplitudę wahań. Dla naszych celów jesteśmy zmuszeni to pojęcie ogólniejsze sklasyfikować na szczegółowsze przez odnalezienie pewnych cech wyróżniających. Określenie takie jak np „Obiekty i wyroby w fabrykacji w stanie nie wykończonym; obiekty będące w fabrykacji, dopiero rozpoczęte lecz nie wykończone; wyrób niedokończony, będący jeszcze w obróbce w dniu bilansowania" i t. p. nie dają nam jeszcze wyraźnego zrozumienia treści odróżniającej **półfabrykatu w procesie** od **półfabrykatu,** które jako pojęcia szczegółowsze obejmujemy pojęciem ogólniejszym: wyrób niewykończony.

Prof. J. Aseńko i A. Grodzicki (Kontrola Finansowa str. 222) powiadają, że „pod półfabrykatami należy rozumieć materiały, jakie firma posiada, w stanie częściowego wykończenia w danej fabryce". Ale dalej na str. 224 dodają: „jeżeli półfabrykaty danej firmy mogą być nabywane na wolnym rynku, należy przy ich wycenianiu nie przekroczyć ceny rynkowej". A p. J. T. Czerwiński twierdzi znów, że półfabrykaty (w znaczeniu wyrobu niedokończonego, będącego jeszcze w obróbce w dniu bilansowania) nie posiadają ceny rynkowej. P. W. Dąbrowski mówi jeszcze innym językiem, bo powiada tak: „dla jasności (sic!) nadmieniamy, że półfabrykaty-obiekty i wyroby niewykończone — klasyfikuje się zwykle w bilansie rocznym razem z półproduktami". Czy to jest jasne? Mnie się wydaje, że rozumowo jest to trudne do przetrawienia. Półfabrykaty — obiekty, inaczej powiedziawszy, to półfabrykaty — przedmioty, a jakież są jeszcze półfabrykaty nie w znaczeniu przedmiotu? Dalej, z powyżej powiedzianego wnioskujemy, że półfabrykaty i wyroby niewykończone to są różne rzeczy, a półprodukty — to jeszcze coś innego. W rezultacie nie bardzo się orientujemy, o co chodzi i czego ta cena dotyczy.

Podejdźmy przeto do tej sprawy z inną metodą wyjaśniającą.

I. Oznaczmy sobie przebieg wykańczania wyrobu w następujący sposób:

$$A_1 + A_2 + A_3 + A_4 = W,$$

gdzie A_1 oznacza początkowe stadium przeróbcze, czy wytwórcze, zaś A_2, A_3, A_4 coraz dalsze stopnie wykańczania przedmiotu. W każdej z tych kolejnych faz wykańczania przedmiotu, określamy go jako „półfabrykat w procesie". Gdy okres przeróbczy końcowego stadium A_4 jest zakończony, otrzymujemy wyrób wykończony, gotowy, t. zn. nie podlegający przetwarzaniu w danym zakładzie, co oznaczyliśmy przez W. Jest to proces przeróbczy prosty.

II. Ale może on być kombinowany, mianowicie wtedy, gdy na gotowy wyrób czyli fabrykat składa się mniejsza lub większa litania powyższych szeregów, stanowiących ogniwa, które w następnych stadiach fabrykacji muszą być powiązane, zmontowane, by stanowiły całość wyrobu. Mogą to być przedmioty wytwarzane pojedyńczo, seryjnie lub masowo.

Wyobraźmy sobie proces przeróbczy kombinowany — dwudziałowy.

$$A_1 + A_2 + A_3 \ldots = D_a$$
$$B_1 + B_2 \ldots = D_b \qquad D_a + D_b + D_c = W$$
$$C_1 + C_2 + C_3 + C_4 \ldots = D_c$$

Jeżeli cały przebieg fabrykacyjny podzielimy myślowo na stadia, z kolei zaś te stadia na fazy, to w powyższym przebiegu fabrykacyjnym mamy dwa stadia, które oddzieliliśmy kreską pionową. Szeregi pierwszego stadium A_1 i t. d., B_1 i t. d., C_1 i t. d. oznaczają kolejne fazy przeróbcze poszczególnego **detalu.** Przedmioty w tych fazach przeróbczych określamy jako półfabrykaty w procesie. Szereg pionowy, jako zakończenie pierwszego stadium fabrykacyjnego, oznaczony przez nas D_a, D_b, D_c, to detale, które inaczej określamy jako „półfabrykaty" dla odróżnienia pojęciowego od półfabrykatów w procesie. To jest pierwsze stadium fabrykacyjne. W drugim stadium przeróbczym, którego poszczególne fazy oznaczyliśmy przez $D_a + D_b + D_c \ldots$

w szeregu poziomym, mamy łączenie, dopasowywanie, montowanie detali, czyli półfabrykatów — będących wynikiem przetwórczym pierwszego stadium — w zamierzoną całość. Te półfabrykaty (detale) wzięte z pierwszego stadium, czy też nabyte na rynku, gdy się znajdują w poszczególnych fazach drugiego stadium, które oznaczyliśmy w szeregu poziomym przez $D_a + D_b + D_c$... określamy również jako „półfabrykaty w procesie". A wyrób ostatecznie wykończony, t. j. fabrykat oznaczyliśmy w naszym schemacie wyobrażeniowym przez **w**.

W procesie fabrykacyjnym kombinowanym — wielodziałowym, oprócz detali „prostych" (półfabrykatów), możemy mieć detale „złożone" (półfabrykaty), wtedy np kilka detali „prostych" stanowią elementy składowe detalu „złożonego". Wyrób zaś gotowy (fabrykat) jest wtedy syntezą detali „prostych" i „złożonych" (półfabrykatów).

III. Przejdźmy jeszcze do innego rodzaju pod względem technologicznym produkcji, którą nazwiemy trójdziałową. Oznaczmy sobie przebieg przetwórczy w następujący sposób:

$$A_1 + A_2 + A_3 \dots = G_1$$
$$\downarrow$$
$$G_1 > B_1 + B_2 + B_3 \dots = G_2$$
$$\downarrow$$
$$G_2 > C_1 + C_2 + C_3 \dots = G_3 (W)$$

Mamy tu 3 cykle produkcyjne, a każdy cykl obejmuje szereg kolejnych procesów przetwórczych, oznaczonych A_1 i t. d., B_1 i t. d, C_1 i t. d. Każdy z tych cyklów jest zamkniętą w sobie całością produkcyjną; w rezultacie otrzymujemy przedmioty G_1, G_2, G_3 nadające się do sprzedaży, jako produkty zupełnie skończone. Wskutek silnej konsystencji przedmiot otrzymany w pierwszym cyklu produkcyjnym, jako produkt 1-ej generacji — G_1 służy tylko zaczynem do procesów następnego, drugiego skolei cyklu przetwórczego (rozwarta paszczka $>$ oznacza pochłonięcie tego produktu w procesach przetwórczych B_1 i t d. C_1 i t. d.), w wyniku którego otrzymujemy też wyrób gotowy 2-ej generacji — G_2. Może on być sprzedawany jak G_1, lecz zmierzamy do osiągnięcia wyrobu o jeszcze słabszej konsystencji. Produkt więc 2-ej generacji G_2 znów jest tylko zaczynem do trzeciego cyklu produkcyjnego, w rezultacie którego otrzymujemy produkt 3-ej generacji G_3 jako wyrób końcowy *(W)*. Tu także „półfabrykatami w procesie" określimy przedmioty w fazach przetwórczych A_1 i t. d. B_1 i t. d. C_1 i t. d. Przedmioty zaś oznaczone przez G_1 oraz G_2 jako wyniki procesów przetwórczych pierwszego i drugiego cyklu przetwórczego nie identyfikujemy z treścią znaczeniową fabrykatu, lecz „półfabrykatu", gdyż fabrykatem jest dopiero przedmiot czy przedmioty otrzymane jako wynik procesów przetwórczych 3-go cyklu, oznaczone G_3 *(W)*.

Staraliśmy się w pewien sposób „usystematyzować" nasze wyobrażenia w tej materii, a to w tym celu, by łatwiej sobie ustalić treść pojęciową tych przedmiotów, które określamy jako półfabrykaty w procesie, półfabrykaty i fabrykaty. Przy czym pojęcia szczegółowsze: „półfabrykaty w procesie" oraz „półfabrykaty" obejmujemy pojęciem ogólniejszym jako „wyroby niewykończone". Ustalając powyższe myślowe rozróżnienia dla celów praktycznego znaczenia, pozwalamy sobie zwrócić uwagę na pewne charakterystyczne cechy orientacyjne. Otóż o ile półfabrykaty w procesie ze względu na swój stan i okres procesowy, w którym się znajdują, nie nadają się do sprzedaży, to półfabrykat osiąga w przebiegu przeróbczym, w pewnym jego stadium, taki stan (stały, ciekły, lotny) który umożliwia już sprzedaż, a więc może być towarem chociaż — w danym przedsiębiorstwie — jako element jest tylko częścią składową fabrykatu, t. j. wytworu końcowego.

O ile — jak nam się wydaje — ustaliliśmy dla naszych celów tak praktycznych, jak teoretycznych pewne pojęcia, przechodzimy skolei do omówienia oceny tego składnika majątkowego, który określiliśmy jako „półfabrykaty w procesie". Ponieważ to ustanawianie wartości nie może być fakultatywne, prawo zakreśla pewne ramy. Najbardziej ogólny przepis prawa ma następujące brzmienie: „W inwentarzach i bilansach należy wartość poszczególnych przedmiotów majątkowych oznaczać podług ich wartości rzeczywistej". (§ 1 art. 58 K. H.). **Jest tu mowa:**

1) o poszczególnych przedmiotach majątkowych,

2) o oznaczaniu tych poszczególnych przedmiotów majątkowych podług ich wartości rzeczywistej.

Przede wszystkim powstaje kwestia, czy w praktyce da się urzeczywistnić, w każdym przypadku, ten wymóg prawny, by przedmioty majątkowe, a w danym razie półfabrykaty w procesie, a więc materiały znajdujące się w różnych fazach przetwórczych, mogły być wyceniane **poszczególnie** w dniu bilansowym. Możemy stwierdzić ostatnią operację, względnie ilość pozostałych operacyj potrzebnych do wykończenia wyrobów; nie wynika jednak z tego byśmy mieli przeliczać np setki tysięcy guzików w każdej fazie przeróbczej w dniu bilansowym. Sprawa komplikuje się tym bardziej, gdy mamy do czynienia z ciałami w stanie ciekłym lub lotnym, przy procesach chemicznych i biologicznych. Oczywiście, że w tych przypadkach, gdy można te rzeczy przeliczyć, zważyć, zmierzyć, a szczególnie w dobrze zorganizowanych rachunkowościowo przedsiębiorstwach, to nie ulega wątpliwości, że praca taka może być wykonana.

W pracy prof. Skalskiego p. t. „Zasady inwentaryzowania i bilansowania", nie znajdujemy interesujących wskazówek w danej materii. W powyższej pracy prof. Skalski powiada (str. 85), że „w inwentarzu należy w każdym razie podać w każdej grupie szczegółowy wykaz towarów pod względem nazwy, rodzaju, ilości, ceny jednostkowej i wartości ogólnej". Jest tu więc mowa o towarach, zaś półfabrykaty w procesie nie są jeszcze towarem. Nie zawsze bowiem da się ująć ilość oraz cenę jednostkową, gdy idzie o półfabrykaty w procesie. Stoimy na stanowisku, że ujęcie ilościowe przedmiotów majątkowych, o ile chodzi o półfabrykaty w procesie, w praktyce, w większości przypadków jest rzeczą bardzo trudną, a częstokroć nie możliwą. Wchodzi bowiem w grę rodzaj i organizacja produkcji, różnorodność przetworów, ich stan w rozmaitych fazach i stadiach przetwórczych i t. d. To też mając na uwadze, że ustalenie ilościowe, a co za tym idzie i określenie ceny jednostkowej tych przedmiotów majątkowych, które nazwaliśmy „półfabrykatami w procesie" nie zawsze w praktyce jest możliwe,

jesteśmy zmuszeni ograniczyć się do najogólniejszych wskazówek opartych na zdrowym rozsądku. Tu gdzie jest możliwe ilościowe ustalenie półfabrykatów w procesie, a w szczególności przy systemie zleceń fabrycznych, oczywistą jest rzeczą, że norma prawna obowiązuje bezwzględnie. Gdzie zaś takie szczegółowe zinwentaryzowanie jest niemożliwe, należy dążyć do ujęcia wartościowego w/g wydziałów produkcyjnych lub w/g grup, rodzajów, czy gatunków. Gdzie i jakiego charakteru wyspecyfikowanie półfabrykatów w procesie jest niemożliwe, pozostaje — ustalenie ogólnej wartości inwentarzowej tych przedmiotów. Należy mieć na uwadze, że „brak w inwentarzu danych dotyczących ilości poszczególnych przedmiotów, wchodzących w skład majątku firmy, uzasadnia uznanie ksiąg za nieprawidłowe". (Orzecz. N. T. A. 29/I 1930. L. Rej. 4768/27).

Przejdźmy skolei do następnego zagadnienia: **oceny półfabrykatów w procesie w/g ich wartości rzeczywistej.** Co należy rozumieć przez „wartość rzeczywistą"? Przeciwstawnym pojęciem wartości rzeczywistej, będzie wartość np zmyślona w znaczeniu zwyczajnym, dowolna, słowem, nie oparta na jakimś fakcie, dowodzie, na pewnym stwierdzeniu, że jest tak, a nie inaczej. W danym przypadku koszty robocizny możemy stwierdzić na podstawie list płacy, wydane do produkcji materiały—kwitami wewnętrznymi i t. d. Ceny nabycia tych materiałów — fakturami dostawców. Cena rynkowa wzgl. giełdowa jest do sprawdzenia i t. d. Te właśnie fakty stwarzają oparcie dla wnioskującego o istnieniu tej wartości rzeczywistej w odróżnieniu od „wartości" zmyślonej, „wziętej z powietrza", a więc wymykającej się spod kontroli wnioskującego, wartościującego sądu.

Tak rozumiana wartość rzeczywista jest tylko **formalną** stroną tego pojęcia, nie wyczerpując tym samym przedmiotu rozpatrywanego zagadnienia. Chodzi nam bowiem i przede wszystkim o **treść** materialną tej wartości rzeczywistej. Pan W. Dąbrowski twierdzi, że art. 424 K. H. (również i art. 249) „wyraźnie przeciwstawia wartość rzeczywistą kosztowi własnemu i cenie rynkowej i nakazuje wybierać spośród trzech tych wielkości — najmniejszą". Wydaje mi się, że twierdzenie powyższe jest nieuzasadnione, a poza tym błędne. Ustawodawca przeciwstawia wartości rzeczywistej, wartość prawdopodobną i wartość nominalną. Zaś wartości rzeczywistej nie przeciwstawia ani kosztu własnego, ani ceny rynkowej, lecz przeciwnie utożsamia ją w jednych przypadkach z kosztem własnym, w innych— z ceną rynkową. Pan W. Dąbrowski tak ujmuje tę wartość rzeczywistą, jak by ona była jakąś wielkością niezależną od kosztu własnego lub ceny rynkowej i sama przez się reprezentowała taką wielkość, której elementy obliczeniowe mogą być ustalone w oderwaniu od kosztu własnego lub ceny rynkowej wzgl. giełdowej. Bo jeżeil p. W. D. twierdzi, że art. 424 K. H „nakazuje wybierać" spośród tych trzech wielkości: wart. rzecz., koszt. wł., cena rynkowa, to oczywistą jest rzeczą, iż ta wartość rzeczywista w zrozumieniu p. Dąbrowskiego stanowi jakąś wielkość występującą samodzielnie. Ale tak ujmowana „wartość rzeczywista" byłaby jakimś „duchem", pojęciem metafizycznym, wypaproszonym ze zdrowego sensu. Definicja zaś takiego pojęcia byłaby nie możliwa, bo nie miałoby się po prostu na czymś rozumnym oprzeć.

Jeżeli idzie o art. 249 i 424 K. H., to ustawodawca wcale nie nakazuje wybierać spośród trzech, lecz — dwuch wielkości — najmniejszą, gdy mamy dwie wielkości porównawcze, jeśli rozporządzamy jedną wielkością, to jest ona tą najwyższą, której prawnie przekroczyć nie można. Bowiem koszt własny przedmiotów obrotu jest właśnie tą ustawowo określoną wartością rzeczywistą. Koszt własny jest zarazem tą górną granicą, której przekroczyć ustawowo nie można, gdyby jednak dane przedmioty obrotu miały cenę rynkową, a te koszty były wyższe od ceny rynkowej, to wtedy ta ostatnia jest wyrazem tej wartości rzeczywistej. Ustawodawca zakreślił więc granice tej wartości rzeczywistej, których dowolnie podwyższać lub obniżać nie należy.

Słuszne są natomiast uwagi—moim zdaniem— pp. W. Dąbrowskiego i J. T. Czerwińskiego, że redukcja kosztu własnego, jako ceny maksymalnej, do ceny rynkowej, gdy ta jest niższa od kosztu własnego, nie może być stosowana do półfabrykatów w procesie, które nie będąc jeszcze przedmiotami obrotu, nie mają ceny rynkowej. Dalsze jednak uwagi p. W. Dąbrowskiego, transponujące całe zagadnienie w dziedzinę przyszłych strat, nie mają istotnego znaczenia, przenoszą nas bowiem poza datę inwentaryzowania, która jest miarodajną dla oceny przedmiotów majątkowych wogóle, nie zaś kwestia przyszłych strat, ewent. zysków.

Mówiliśmy wyżej, że treścią wartości rzeczywistej jest koszt własny, względnie cena rynkowa. Ta ostatnia nas nie interesuje, bowiem półfabrykaty w procesie nie są jeszcze towarem, nie mają więc ceny rynkowej. **Przez koszt własny rozumiemy albo koszt związany z nabyciem, albo koszt związany z wytworzeniem i ten ostatni mamy tu na myśli.** Jakiż więc zespół elementów reprezentuje ten koszt wytworzenia? Co się nań składa?

Nie zajmujemy się tu klasyfikacją kosztów oraz kryteriami, w/g których te koszty są klasyfikowane. Przyjmujemy więc taki podział kosztów, jaki przeważnie w praktyce jest stosowany. Znani mi autorzy godzą się wszyscy na to, że **składniki kosztów wytwarzania są następujące:**

1. **Koszty materiałów bezpośrednich,**
2. **Koszty robocizny bezpośredniej.**
3. **Koszty pośrednie, zwane także kosztami fabrycznymi.**

Otóż jeżeli chodzi o koszty pośrednie (fabryczne), to treść tych kosztów, na którą się składa szereg poszczególnych elementów jest dość niejednolita. Jedni bowiem wliczają do nich ubezpieczenia, podatki, amortyzację (właściwie odpisy na zużycie), inni znów te, czy inne eliminują z tych kosztów, a wliczają do kosztów ogólnych, nazywanych również kosztami administracyjnymi, czy wreszcie handlowymi. Jeszcze inni, odpisy na zużycie wydzielają w osobną pozycję, potrącając je z zysku. Są jednak i tacy, którzy do kosztów pośrednich wliczają koszty ogólne, czyli administracyjne. Oczywiście nie mówię tu o kosztach sprzedaży, które stanowią zupełnie odrębną grupę kosztów, nie związanych z wytwarzaniem, lecz ze sprzedażą.

Przydzielając koszty ogólne (administracyjne) do wyrobów sprzedanych, traktujemy je arbitralnie jako koszty sprzedaży (choć je tak nie określamy), a tymi one jednak nie są z samej natury swego powstawania. Przedsiębiorstwo produkujące, zajmujące się równocześnie sprzedażą swoich wytworów, sprawuje dwie funkcje: wytwórczą i wymienną. Czy

więc koszty ogólne (administracyjne) w całej swej masie należy traktować bezapelacyjnie, jako koszty powstałe tylko w związku z wymianą? Czy też pewna wielkość tych kosztów dotyczy także i zakresu działań produkcyjnych — oczywiście pośrednio? Jaka ich część przypada na koszty pośrednie, związane z wytwarzaniem, a jaka — na wymianę, to jest zagadnienie całkiem innej natury. Tu chcieliśmy tylko podkreślić i stwierdzić fakt, że stanowisko autorów, którzy nie podzielają powyższego zdania nie jest znów tak bardzo uzasadnione naukowo. Mają oni swoje racje wychodząc z zupełnie innych założeń natury praktycznej. Ale to znów inna sprawa, której tu poruszać nie zamierzamy.

W każdym bądź razie przy oznaczaniu wartości rzeczywistej półfabrykatów w procesie winniśmy uwzględniać wymienione wyżej trzy grupy kosztów, jako niewątpliwie związane z wytwarzaniem przedmiotów majątkowych danego przedsiębiorstwa.

Pan J. T. Czerwiński powiada, że „teoria, poparta wskazaniami ustawowymi, nakazuje przyjąć do bilansu koszt własny półfabrykatów, (w/g mojej nomenklatury: półfabrykatów w procesie) t. j. sumę kosztów materiałowych, robocizny i tej części kosztów fabrykacyjnych, które przypadają na dany półfabrykat (w procesie) w wyniku obliczenia dokonanego w/g metody przyjętej w danym przedsiębiorstwie. Jeżeli jednak — jak dalej zauważa autor artykułu — będziemy rozpatrywali to zagadnienie z punktu widzenia praktyki, to należy stwierdzić, że w wielu wypadkach okaże się ono bardziej skomplikowane, niż by to wynikało z rozstrzygnięć teoretycznych". Uwaga niewątpliwie trafna, życiowa. A jednak trudno się zgodzić, by np praktyka pieczenia chleba stała w sprzeczności z teorią wypieku chleba. Bo, albo chleb przygotowany w/g teoretycznych danych będzie zdatny do użytku i wtedy mamy do czynienia z teorią mającą znaczenie, albo nie będzie zdatny do użytku i wtedy taka teoria nie byłaby teorią, ale jej zaprzeczeniem. Teoria sobie, a praktyka sobie, mówimy niejednokrotnie, gdy teoria jest dobra, a niektórzy praktycy, nie doceniając jej znaczenia, partolą lub, gdy teoria jest zła i wtedy odrzucamy ją, nie zasługuje bowiem na miano teorii.

Pilica **Henryk Sadowski**

GOSPODARCZE ZNACZENIE ODPISÓW

Zagadnienie odpisów na stałe aktywa przedsiębiorstwa pod mylną, ale popularną, nazwą **amortyzacji**, staje się zagadnieniem, które od niedawna zainteresowało szersze koła gospodarcze. Zagadnienie to bowiem łączy w sobie z jednej strony zainteresowania księgowych, od których przepisy skarbowe wymagają zwrócenia baczniejszej uwagi na formę dokonywania odpisów w przedsiębiorstwach, a z drugiej strony techników, którzy w wielu wypadkach, w szczególności, jeśli chodzi o zagadnienia trwałości urządzeń produkcyjnych, i określenie stopnia zużycia przedmiotu, mają pierwszeństwo przed księgowymi. Zagadnieniu odpisów poświęcano dotąd niewiele uwagi w polskiej literaturze fachowej, a składało się na to wiele przyczyn. Władze skarbowe, dla których stosowanie odpisów oznaczało zmniejszenie się podstawy do wymiaru podatku dochodowego chętnie zgadzały się na zaniechanie dokonywania odpisów. Akcjonarjusze, jako chwilowi właściciele przedsiębiorstwa, obojętni na jego los w przyszłości, uważali odpisy za środek do zmniejszania dywidendy, możliwy do stosowania jedynie wtedy, gdy dywidenda przekroczyła dozwolone normy, a tworzenie rezerw wymagało ich opodatkowania. **Najważniejszym jednak powodem niedoceniania odpisów było nieanalizowanie działania odpisów w strukturze wewnętrznej przedsiębiorstwa.** Ogólne twierdzenie, że odpisy mają ochronić przedsiębiorcę przed nagłą utratą majątku w wypadku całkowitego zużycia się maszyn, czy urządzeń technicznych na skutek ich produkcyjnego używania, było niemal jedynym, ale mało pogłębionym motywem, jaki przytaczano w dyskusji.

Natomiast zagadnienia, mające dla odpisów znaczenie zasadnicze, jak zdefinjowanie jasne celu odpisów, działania odpisów w strukturze majątkowej, wpływ odpisów na politykę gospodarczą przedsiębiorstwa, są dotąd naogół mniej znane.

Twierdzenie, że celem dokonywania odpisów jest umożliwienie producentowi przedłużenia procesu produkcji, łącznie z postanowieniami władz skarbowych, które ograniczają wysokość dokonywanych odpisów do wartości początkowej urządzeń produkcyjnych (wartości zakupu lub wytworzenia), prowadzi często do stworzenia błędnego mniemania, że celem dokonywania odpisów jest zakupienie takiego samego urządzenia, jakie uległo zużyciu. Tego rodzaju ujęcie sprawy jest błędne z punktu widzenia technicznego i gospodarczego. Postęp techniki, o którym można powiedzieć, że nie idzie, lecz posuwa się skokami, wyłącza możliwość zastępowania urządzeń produkcyjnych, zużywających się przeciętnie w ciągu pięciu lat, przez urządzenia identyczne. Między dawnemi kotłami o małej sprawności i wydajności, zajmującemi dużo miejsca i wymagającemi obsługi ręcznej, a nowoczesnemi wysokosprawnemi, elastycznemi kotłami o automatycznej regulacji, jest taka różnica, że żaden technik przy zastępowaniu starych urządzeń nowemi nie pomyśli nawet o możliwości inwestowania podobnie przestarzałych urządzeń. Postęp techniczny zmienia nietylko dane urządzenie w sensie udoskonalania, ale przystosowuje nową inwestycję do zmienionych warunków produkcyjnych, zastępując parowe maszyny wyciągowe przez elektryczne. Warunki gospodarcze, wykazujące pewną stałą linję rozwojową, uniemożliwiłyby takim przestarzałym urządzeniom walkę o rynek zbytu.

Należy więc stanowczo stwierdzić, że **odpisy mają na celu nie odtworzenie urządzeń produkcyjnych, identycznych ze zużytemi, ale odtworzenie kapitału potrzebnego do zakupna urządzeń,** które mają zastąpić stare urządzenia produkcyjne, ale wcale nie potrzebują być identyczne. Nawet można powiedzieć, że nigdy nie będą identyczne. Dlatego twierdzenie,

że można sobie wyobrazić przedsiębiorstwo, które nie będzie dokonywało odpisów, ale zużyte przedmioty zastępować będzie nowemi, obciążając niemi utrzymanie, jest nie słuszne, dlatego, że o zastąpieniu przy pozostawianiu inwentarza bez zmian możemy mówić tylko wtedy, jeśli jedna rzecz jest zastąpiona przez identyczną drugą, co w obecnych warunkach postępu technicznego jest wogóle nie do pomyślenia.

Ograniczenie przez władze skarbowe wysokości odpisów do wartości początkowej ma na celu ochronę skarbu państwa przed nadmiernie wysokiemi odpisami, które, jak wiadomo, zmniejszają podstawę do obliczania podatku dochodowego; **z gospodarczego punktu właściwą granicą odpisów winna być jednak nie wartość wytworzenia, lecz wartość zastępcza.** Ponieważ jednak praktyczne uchwycenie wartości zastępczej byłoby prawie niemożliwe na skutek stałego postępu gospodarczego i fluktuacji cen, dlatego z praktycznego punktu widzenia należy przyjąć ograniczenia podawane przez władze skarbowe, nie należy jednak zapominać, że to spowodowane jest trudnościami w praktycznem ujmowaniu wartości zastępczego urzędzenia.

Zagadnienie działania odpisów w przedsiębiorstwie jest dość skomplikowane i najlepiej da się przedstawić na przykładzie.

Przedsiębiorca rozpoczynający proces produkcyjny musi posiadać dostateczną ilość majątku obrotowego w postaci gotówki, weksli, czeków, wkładów bankowych i t. p., aby móc zakupić potrzebne mu narzędzia pracy, t. j. maszyny, urządzenia techniczne, względnie pobudować odpowiednie budynki, oraz mieć pewien zapas gotówki wzgl. innych środków obrotowych na zakup materjałów oraz na zapłacenie robocizny do chwili, gdy za wyprodukowany i sprzedany towar zacznie wpływać gotówka lub weksle.

Można więc powiedzieć, że producent w pierwszej fazie procesu produkcji unieruchamia część swego majątku. W strukturze majątkowej inwestora odbywa się przemiana majątku obrotowego na stały (unikam używania popularnego terminu kapitał obrotowy względnie pokrewnego—kapitał stały, ponieważ słowo „kapitał” w ekonomji jest używane pod tylu różnemi znaczeniami, że mogłoby nastąpić pomylenie pojęć).

Jak wiadomo, jednym z zasadniczych, a z punktu widzenia władz skarbowych jedynym powodem dokonywania odpisów jest zużywanie się urządzeń produkcyjnych w procesie produkcji.

Część majątku inwestora ulokowana w stałych urządzeniach produkcyjnych podlega zużyciu stopniowemu, ponieważ same urządzenia niszczą się przy wytwarzaniu, a więc po upływie pewnego czasu inwestor mógłby się znaleść w położeniu, że ta część jego majątku, jaka ulokowana była w stałych urządzeniach produkcyjnych, przestała istnieć. Nastąpiło zjawisko utraty majątku. Na marginesie należy zaznaczyć, że ta część majątku, jaka jest ulokowana w surowcach i materiale powraca stale do przedsiębiorcy przy każdej sprzedaży towaru. Aby tę część majątku uratować, jaka jest ulokowana w stałych urządzeniach produkcyjnych, inwestor winien stosować odpisy. Jeżeli inwestor do ceny wyprodukowanego towaru wliczy nietylko koszty robocizny, materjału, kosztów handlowych, obsługi kapitału, ale także odpisy, to w zrealizowanej przy sprzedaży cenie towaru otrzyma pewną ilość środków obrotowych, które pokryją mu nietylko ubytek z majątku obrotowego, jaki poniósł na zakup surowca, zapłacenie robocizny i wszelkie inne koszty, ale dadzą mu pewną nadwyżkę, ponieważ do ceny wkalkulowywał on i odpisy. Jego majątek obrotowy cokolwiek wzrośnie Jednocześnie jego majątek stały w postaci urządzeń produkcyjnych straci trochę na wartości, ponieważ przy wytworzeniu partji towaru maszyny, choć w minimalnym stopniu, ale podległy zużyciu.

W końcu roku inwestor musi stwierdzić przemianę w strukturze swego majątku; wartość urządzeń produkcyjnych zmalała, wartość jego majątku obrotowego wzrosła. Jeżeli podobne rozumowanie przeprowadzimy przez szereg lat do momentu, kiedy urządzenia produkcyjne całkowicie się zużyją i nie przedstawiać będą żadnej wartości, wówczas cały majątek ulokowany będzie w środkach obrotowych, jak kasa, weksle, czeki, konta bankowe.

Możemy więc stwierdzić, że **koło zamknęło się całkowicie: inwestor posiadający pierwotnie majątek obrotowy zamienił go na stały i przez stosowanie odpisów, jako kosztów produkcji, nie stracił go, ale po upływie czasu produkcji otrzymał go w postaci majątku obrotowego.**

W tem uproszczonem rozumowaniu, odpisy stosowane są w ich najwłaściwszej formie, t. j. jako koszty produkcji wkalkulowane do ceny. W praktyce jednak znacznie częstszym jest wypadek, że odpisy nie są wliczone do ceny, ale odpisuje się na nie pewną część zysku brutto; rozumowanie jest jednak zupełnie podobne, jak w poprzednim wypadku. Jeżeli odpisy nie są częścią kosztów, to zysk brutto jest większy, ten jednak zysk brutto objawia się w tej samej formie, bo zysk powstać może jedynie wtedy, gdy wpływy za sprzedany towar będą większe niż koszty. Wpływy za sprzedany towar pojawią się w przedsiębiorstwie w postaci zwiększonych ilości gotówki, czeków, weksli i t. p. Odpisy będą w tym wypadku polegały na niedopuszczeniu do pobrania całego zysku z przedsiębiorstwa (inwestor pobierać będzie ten zysk w postaci gotówki, czeków, kont bankowych) tak, aby w przedsiębiorstwie pozostało dokładnie tylko tyle majątku obrotowego, ile go było w momencie ropoczęcia produkcji. Część zysku musi być właśnie z pomocą odpisów związana z przedsiębiorstwem. Ta część zysku będzie związana z zakładem przez zwiększenie stanu kasy, zapasu walut portfelu wekslowego lub kont bankowych. Jeżeli tę rzecz ujmiemy z punktu widzenia bilansu, rzecz będzie dużo jaśniejsza.

Istnieją, jak wiadomo, dwa sposoby przedstawienia w bilansach odpisów, albo przez zwiększanie pasywów, albo przez zmniejszanie aktywów. Jeżeli przyjmiemy, że przedsiębiorstwo jest spółką akcyjną, wypłacającą resztę zysku, jaka pozostanie po dokonaniu odpisów, to mamy w aktywach bilansu otwarcia przedsiębiorstwa majątek stały w postaci maszyn i obrotowy jak: kasa, weksle, a pasywach kapitał akcyjny. Jeżeli teraz w końcu roku dokonywujemy, z zysku brutto odpisy i zwiększamy nasze pasywa o dokonane odpisy, to jasnem jest, że z punktu widzenia równowagi obu stron w bilansie i aktywa naszemusiały się podnieść o tę samą kwotę. A więc odpisy związały pewną część zysku z majątkiem przedsiębiorstwa.

Ta niedoceniana naogół rola odpisów w wewnętrznej przebudowie majątku przedsiębiorstwa, to związanie części zysku z majątkiem stałym powoduje że odpisy stają się środkiem odtwarzania kapitału, a więc niezmiernie ważnym instrumentem gospodarczym.

Jeżeliby można zaryzykować twierdzenie, że wielkie przedsiębiorstwa na skutek specjalizacji pracy, konieczności posiadania drogich maszyn, cierpią na brak majątku obrotowego, że dla nich stosunek między majątkiem stałym i obrotowym jest specjalnie niekorzystny, to możnaby im wskazać na odpisy jako na jedyne lekarstwo: niewypłacanie zbyt wysokich dywidend, nieinwestowanie ciągle nowych maszyn z zatrzymanego akcjonariuszom zysku, ale wiązanie zysku przez odpisy z majątkiem obrotowym.

Zwiększanie przez odpisy majątku obrotowego z jednej strony całkowicie zabezpiecza kapitalistów przed utratą kapitału, z drugiej daje kierownictwu przedsiębiorstwa dużo łatwiejsze warunki pracy, zwiększa zdolności konkurencyjne przedsiębiorstwa, a nawet może dawać przedsiębiorstwu zyski w postaci procentów od wkładów bankowych.

Katowice **Mgr. Marian Frank**

KALKULACJA W TEORJI I PRAKTYCE

Pewnemu amerykaninowi zaproponowano podwyższenie ceny artykułu. Odpowiedział: mam dosyć 50 c. dla siebie, 50., dla agenta i $ 1.50 na materjał. A gdyby pan musiał obniżyć cenę do 2 dolarów? Nic łatwiejszego — odpowiada — wtedy dla mnie i agenta po 50 c., a na materjał 1 dolar.

To jest Ameryka.

W Polsce tylko kartele i przedsiębiorstwa państwowe oraz samorządowe mogą dyktować rynkowi ceny, oparte na kalkulacji naukowej czy dyktatorskiej. Wszelkie inne przedsiębiorstwa fabryczne i handlowe, jeżeli prowadzą u siebie kalkulację, to, mojem zdaniem, raczej dla porównywania teorji z praktyką.

Wypadkowo przeglądałem niedawno jeden z numerów tygodnika „Biuletyn Przetargowy Rynku Budowlanego" i znalazłem w nim ciekawe wyniki przetargów, z których dwa przytoczę w dosłownem brzmieniu:

1. Wynik przetargu na pomalowanie farbą olejną żelaznych i stalowych ustrojów pomostu wiaguktu im. ks. Józefa Poniatowskiego — Zarząd Miejski m. st. Warszawy — 4.V 1937 (Biul. Przet. poz. 3256).

F I R M A	zł
J. Lewaszkiewicz	30.174
J. Zajdman, W-wa	89.880
Inż. M. Watorf	114.597
Rudski i Ska	131.610
J. K. Piechnik	134.820
J. Pękosławski	138.672
W. Korzeniowski	141.240
A. Jabłoński i S. Nadratowski	192 600
„Malarz"	242.355
J. Łuczak	272.850

2. Roboty ziemne na dojazdach do mostu przez Wisłę w Płocku — Dyr. Okr. K. P. Toruń — 10.V 1937. przet. ogr.

F I R M A	Suma ofert	Cena rob. ziemn. za m. b.
Karbowski i Kurowski W-wa	759.904	1.58
„Robdak" i „Sabo"	764.385	1.59
Sierzpowski i Morawski	986.717	2.28
„Tor"	993.865	2.25
Drogi i Mosty	1.043.125	2.40
L. Muszyński	1.067.348	2.18
Czeżorski i Strug	1.079.080	2.25
Rudzki K. i Ska	1 126-177	2.30
Oppman i Kozłowski	1.132.563	2.28

Jak widzimy na przykładzie 1-ym firma najdroższa podaje cenę przeszło 9 razy droższą od firmy najtańszej.

W dzisiejszych, smutnych czasach dobrze jest choć przez chwilę pośmiać się serdecznie, nie zapominając jednak i o poważnem potraktowaniu sprawy. A poważne rozejrzenie się w tej sprawie doprowadzi nas niechybnie do wniosku, że niektóre z sum oferowanych oparte są na jakiejś nieudolnej, a może i niemoralnej kalkulacji.

Weźmy przykład 2. Rozbieżności są mniejsze, ale i tu oferta najwyższa jest droższą o 50% od oferty najniższej.

Wiemy, że przetargi praktykowane są na całym świecie i że oferowane ceny muszą się różnić między sobą, ale nie sądziłem, żeby mogły zachodzić różnice tak znaczne. I to w warunkach kiedy robocizna jest krajowa, surowiec krajowy, a ceny obu elementów dość są ustabilizowane.

W każdym razie powyższe dwa przykłady potwierdzają, wg mnie, moje założenie, że kalkulacja teoretyczna w praktyce często zawodzi i że tego rodzaju rozbieżności są proporcjonalne do spadku moralności kupieckiej.

A. Tyszkiewicz

ORZECZNICTWO N. T. A. W SPRAWACH PODATKOWO-BUCHALTERYJNYCH

1.

Wyrok N. T. A. z d. 11.I.37. L. R. 7968/34

F. S. w zeznaniu o obrocie, uzyskanym w roku 1932 ze skupu zboża, podał obrót w kwocie 67430,37 zł, według 1/2 % stawki podatkowej, ofiarując jako dowód księgi handlowe. **Komisja Szacunkowa** uchwałą z 8 kwietnia 1933 r. ustaliła obrót płatnika na sumę 90.000 złotych, opodatkowując go według 2% stawki podatkowej, oraz **uznając równocześnie księgi handlowe za nieprawidłowe: 1) z powodu braków rachunków i faktur, jako dowodów na przychód i rozchód, i 2) z powodu nieujawnienia w księgach transakcji na 4340 zł. z firmą F. i G.** Od uchwały tej wniósł płatnik odwołanie, na skutek którego Komisja Odwoławcza orzeczeniem z 20 czerwca 1934 r. obniżyła obrót do sumy 68.000 zł, poza tym zaś odwołanie oddaliła. Na to orzeczenie wniesiona została skarga do Najwyższego Trybunału Administracyjnego, który rozważył, co następuje:

W odwołaniu zwalczał płatnik wysunięte przez I instancję motywy uznania ksiąg handlowych za nieprawidłowe, zatem władza w myśl ogólnych zasad postępowania obowiązana była rozprawić się z tymi zarzutami, co według treści zaskarżonego orzeczenia w brzmieniu doręczonym skarżącemu nastąpiło w tej formie, że Komisja uznała książki za nieprawidłowe, opierając się na motywach Komisji Szacunkowej, podanych Panu do wiadomości 6 maja 1933". **Słusznie na tej podstawie snuje skarga wniosek, że władza podtrzymuje także motyw orzeczenia I instancji co do transakcji zawartej rzekomo z firmą F. G. Motyw ten atoli odpada, jeżeli władza w odpowiedzi na skargę uznała go za bezpodstawny.**

Słusznie też zarzuca skarga, że władza pominęła wywody odwołania odnośnie do drugiego motywu, wysuniętego przez Komisję Szacunkową. Wywody te streszczały się w tym, że czynności handlowe polegają na skupie zboża za gotówkę od drobnych rolników, którzy nie wydają żadnego pokwitowania, ani dowodu, że zresztą nie jest w ogóle praktykowane w branży skarżącego co jest notorycznie znane. Z tym zarzutem władza obowiązana była się rozprawić, a jeżeli tego nie uczyniła, to naruszyła formy postępowania ze szkodą dla skarżącego (art. 84 p. 3 rozporządzenia o Najwyższym Trybunale Administracyjnym), wobec czego zaskarżone orzeczenie ulega uchyleniu z powodu wadliwości postępowania.

2.

Wyrok N. T. A. z d. 10.II.37 L. R. 8599/34 i 5566/35

Przedmiotem sporu w obu połączonych sprawach jest dyskwalifikacja ksiąg handlowych i oparcie wymiaru na normach średniej zyskowności. O ile chodzi o rok podatkowy 1932, uzasadniła władza pozwana dyskwalifikację ksiąg tym, że skarżący „nie wykazał, że remanent towarów został przy sporządzaniu inwentarza oszacowany prawidłowo, w szczególności nie udowodnił, że obniżenie wartości towarów niemodnych, wyszczególnionych w przedłożonym władzy zestawieniu, nastąpiło dopiero w roku 1931" — o ile zaś chodzi o rok 1933 powołaniem się na powody, podane w dekrecie wątpliwości.

Te uzasadnienia dyskwalifikacji ksiąg przedstawiają się w świetle ustalonej judykatury Najwyższego Trubunału Administracyjnego jako niewystarczające. **Najwyższy Trybunał Administracyjny wielokrotnie już ustalił, że zasadne nawet nznanie wyceny remanentów za niezgodne z przepisami ustawy lub zwyczajami kupieckimi nie stanowi podstawy do uznania ksiąg za nieprawidłowe, lecz co najwyżej do odpowiedniego sprostowania przez władzę skarbową dla celów wymiarowych wyników bilansu.** Pominięcie zatem ksiąg przy wymiarze na rok 1932 — jedynie z powodu wadliwej, zdaniem władzy, wyceny remanentów stanowi istotną wadliwość postępowania. **Również wielokrotnie wypowiedział się Najwyższy Trybunał Administracyjny w tym kierunku, że powołanie w decyzji odwoławczej motywów, podanych płatnikowi w wezwaniu do złożenia wyjaśnień, jest niewystarczające, jeśli płatnik w odpowiedzi na to wezwanie złożył wyjaśnienia.** W tym wypadku obowiązkiem władzy jest z wyjaśnieniami się rozprawić. W niniejszej sprawie płatnik wyjaśnił przedstawione mu usterki (wycena remanentów, omyłka o 5 zł przy przenoszeniu salda rachunku dłużników do inwentarza, brak dowodów na sprzedaż kredytową). Nierozprawienie się z tymi wyjaśnieniami stanowi istotną wadliwość postępowania.

Z tych powodów Najwyższy Trybunał Administracyjny oba zaskarżone orzeczenia w myśl art. 84 p. 3 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 października 1932 r. poz. 806 Dz. Ust. uchyłił.

Dalszy ciąg sprawozdania ze str. 2-ej.

b) wniosek kol. B. Włodarza o wyrażenie votum nieufności Zarządowi i wniosek kol. Andruszkiewicza o zatwierdzenie sprawozdania w myśl wniosku Komisji Rewizyjnej, wyrażenie votum ufności całemu Zarządowi łącznie z Prezesem kol. A. J. Szyllerem i wyrażenie Zarządowi podziękowania za jego energiczną i pożyteczną działalność.

Kol. R. Srzednicki postawił wniosek o zarządzenie głosowania tajnego, co zebrani odrzucili większością wszystkich głosów przeciwko 4 głosom, decydując tem samem głosowanie jawne nad wnioskami Komisji Rewizyjnej, kol. Włodarza i kol. Andruszkiewicza.

Przewodniczący poddał pod głosowanie najpierw wniosek kol. Włodarza o votum nieufności dla Zarządu. Za wnioskiem tym wypowiedziały się dwie

osoby przy 4 wstrzymujących się od głosowania, pozostali przeciwko wnioskowi kol. Włodarza. Następnie przewodniczący poddał pod głosowanie wniosek Komisji Rewizyjnej, przeciwko któremu głosowała jedna osoba, wstrzymały się od głosowania dwie osoby, pozostali zaś głosowali za wnioskiem Komisji Rewizyjnej, wreszcie przewodniczący poddał pod głosowanie wniosek kol. Andruszkiewicza o wyrażenie votum zaufania Zarządowi i podziękowania za dotychczasową działalność. Wniosek kol. Andruszkiewicza został przyjęty jednomyślnie bez jakiegokolwiek sprzeciwu i bez wstrzymujących się od głosowania. Przewodniczący zakomunikował Zebraniu, że sprawozdanie Zarządu z działalności i finansowe za 1936 r. zostało zatwierdzone oraz że wyrażono Zarządowi votum zaufania wraz z podziękowaniem, na co w imieniu Zarządu zabrał głos Prezes, kol. A. J. Szyller, dziękując Zebraniu za wyrażone zaufanie i oświadczając, że Zarząd Związku w dalszym ciągu kroczyć będzie według wytkniętej linji i taktyki działania.

Skolei przewodniczący poddał pod głosowanie zgłoszony przez Zarząd i Komisję Rewizyjną wniosek, aby osiągniętą nadwyżkę budżetową za 1936 r. w sumie zł 2.693,25 przenieść na powiększenie kapitału amortyzacyjnego ruchomości. Wniosek ten uchwalono jednomyślnie bez dyskusji.

Do Komisji Rewizyjnej wybrani zostali kol. kol. Stanisław Jezierski (Gołąbki pod Warszawą), Janusz Mikołajczewski (Warszawa), Henryk Sadowski (Pilica) i na zastępcę kol. Stanisław Król (Warszawa).

Ponieważ projekt preliminarza budżetowego na 1937 r. otrzymali wszyscy Członkowie na początku zebrania, Ogólne Zebranie jednomyślnie uchwaliło projektu preliminarza nie odczytywać, lecz przejść odrazu do dyskusji, w czasie której zabierali głos kol. kol. Radomski i Neugebauer. Kol. Neugebauer postawił wniosek, aby proponowany przez Zarząd preliminarz dochodów i wydatków zatwierdzić bez zmian, co też i uchwalono jednomyślnie, bez sprzeciwu. Zatwierdzono następujący preliminarz dochodów i wydatków Związku za 1937 r.

Dochody

Wpisowe	zł 200.—
Składki członkowskie	„ 17.500.—
Wpływy za stenogramy wieczorów dyskusyjnych	„ 1.500.—
Komisja Towarzyska	„ 1.—
Ofiary różne	„ 500.—
Wpłata Kursów Wyższej Rachunkowości dla Buchalterów za używanie lokalu i świadczenia Związku	„ 5.000.—
Różne dochody	„ 799.—
Wpływy od Członków na obchód 10-lecia Związku	„ 1.500.—
	zł 27.000.—

Wydatki

Pensja personelu Związku i świadczenia socjalne	zł 11.500.—
Komorne	„ 6.300.—
Utrzymanie lokalu	„ 150.—
Opał	„ 600.—
Światło	„ 600.—
Telefon	„ 500.—
Materjały piśmienne	„ 300.—
Druki	„ 100.—
Porto	„ 800.—
Ogłoszenia i reklamy	„ 100.—
Koszty stenogramów wieczorów dyskusyjnych	„ 1.500,—
Prenumerata „Buchaltera Polskiego" dla członków	„ 1.500.—
Prenumerata pism i kupno książek	„ 400.—
Utrzymanie Oddziału w Gdyni	„ 500.—
Różne wydatki	„ 650.—
Koszty obchodu 10 lecia Związku	„ 1.500.—
	zł 27.000.—

Skolei przewodniczący zakomunikował, że Zarząd Związku w związku ze sprawozdaniem budżetowem, zwyczajem lat ubiegłych zgłasza następujący wniosek:

„Ogólne Zebranie upoważnia Zarząd do przekroczenia budżetu wydatków o 10% sumy preliminowanej, nawet w wypadku nieosiągnięcia przewyżki dochodów. Nadto Zarząd Związku ma prawo przenosić oszczędności budżetowe z jednej pozycji na drugą".

W dyskusji w tej sprawie zabierał głos kol. Radomski, poczem wniosek Zarządu uchwalono również jednomyślnie bez jakiegokolwiek sprzeciwu.

Następnie prezes, kol A. J. Szyller, zakomunikował Ogólnemu Zebraniu, że Zarząd Związku wnosi, aby Ogólne Zebranie, odbyte w dniu 26 kwietnia 1937 r., uchwaliło według przepisów § 20 statutu następujące uzupełnienia i zmiany statutu:

1) Do § 7 dodaje się ustęp następujący:

„Nie mogą być członkami Związku osoby wyznania mojżeszowego".

W związku z powyższem uzupełnieniem § 7 statutu brzmieć będzie:

„Członkiem Związku może zostać każdy pracownik-polak, wyraźnie deklarujący swoją narodowość polską, zajmujący na mocy umowy najmu pracy stanowisko buchaltera - rzeczoznawcy, buchaltera bilansisty lub pomocnika buchaltera, bez różnicy płci, pełnoletni, cieszący się dobrą opinją oraz posiadający dostateczne wyrobienie zawodowe, określone postanowieniami Zarządu dla przyjęcia na Członka Związku.

„Nie mogą być członkami Związku osoby wyznania mojżeszowego".

2) W § 13 sumę wpisowego zł 10.— zamienia się na zł 5.— i wobec tego § 13 brzmieć będzie jak następuje:

Fundusze Związku składają się:

a) z wpisowego po zł 5.— od każdego wstępującego członka i miesięcznych składek członkowskich; składka miesięczna wynosi zł 4.—, przyczem Zarząd Związku upoważniony jest stosować według własnego uznania ulgi dla członków, pozostających bez pracy.

b) z dochodów nadzwyczajnych.

„Funduszami Związku rozporządza Zarząd w granicach budżetu i uchwał Ogólnego Zebrania".

3) W związku z powyższą zmianą wpisowego w § 13 do § 8 wprowadza się zmianę sumy zł 10.—, wskazanej w zdaniu ostatniem paragrafu ósmego, na zł 5.— i wobec tego § 8 statutu Związku brzmieć będzie:

„Kandydaci na członków Związku składają piśmienne podanie na ustanowionym przez Zarząd formularzu, podpisanym przez dwóch członków Związku lub dwie, znane Zarządowi Związku, osoby nieposzlakowanej opinji, mogące ręczyć za moralną stronę kandydatów. Przy deklaracji kandydaci winni wpłacać wpisowe w wysokości zł 5.—"

4) W § 15 w zdaniu drugiem słowa „w kwietniu" zamienia się na słowa „w maju" i wobec tego § 15 statutu brzmieć będzie jak następuje:

„Ogólne Zebrania bywają zwyczajne i nadzwyczajne. Zwyczajne Zebranie zwołuje Zarząd raz do roku, nie później jak w maju dla przedstawienia sprawozdania za rok ubiegły, dokonania wyborów do władz Związku i rozpatrzenia spraw, wymagających decyzji Ogólnego Zebrania.

„Nadzwyczajne Ogólne Zebrania mogą być zwoływane przez Zarząd z własnej inicjatywy, na żądanie 100 członków Związku lub na żądanie Komisji Rewizyjnej. Zebrania te muszą być zwoływane najpóźniej w ciągu czterech tygodni od złożenia Zarządowi odpowiedniego podania".

5) Dotychczasowy ostatni ustęp § 40 statutu brzmiący:

„O ileby Ogólne Zebranie z jakichkolwiek powodów nie mogło powziąć uchwały o przeznaczeniu majątku Związku w wypadku jego rozwiązania i likwidacji, majątek ten przeznacza się na rzecz Banku Spółdzielczego Buchalterów Polskich, Spółdzielni Kredytowej z ograniczoną odpowiedzialnością w Warszawie".

Zmienia się na ustęp treści następującej:

„O ileby Ogólne Zebranie z jakichkolwiek powodów nie mogło powziąć uchwały o przeznaczeniu majątku Związku, w wypadku jego rozwiązania i likwidacji, majątkiem tym dysponować będzie Komisja, złożona z siedmiu osób, w skład której wejdą członkowie ostatniego Zarządu Związku z ewent. uzupełnieniem z pośród ostatnich zastępców członków Zarządu Związku".

I wobec tego § 40 statutu brzmieć będzie jak następuje:

„O zmianach niniejszego statutu oraz rozwiązaniu i likwidacji Związku decyduje Ogólne Zebranie, dla prawomocności którego wymagana jest uchwała większością 2/3 obecnych członków.

„Przy wprowadzeniu w życie powyższych uchwał Ogólnego Zebrania winny być zachowane przepisy prawa obowiązującego".

„W razie rozwiązania i likwidacji Związku, majątek jego przechodzi na własność osoby lub instytucji, którą wskaże Ogólne Zebranie.

„O ileby Ogólne Zebranie z jakichkolwiek powodów nie mogło powziąć uchwały o przeznaczeniu majątku Związku, w wypadku jego rozwiązania i likwidacji, majątkiem tym dysponować będzie Komisja, złożona z siedmiu osób, w skład której wejdą członkowie ostatniego Zarządu Związku z ewent. uzupełnieniem z pośród ostatnich zastępców członków Zarządu Związku".

6) W związku z wyżej uchwalonemi zmianami statutu Ogólne Zebranie upoważnia Zarząd do samodzielnego dokonania zmian w statucie, niezadecydowanych na Ogólnem Zebraniu Członków w dniu 26 kwietnia 1937 r, a których mogą wymagać organa rządowe w związku z uchwalonemi przez Ogólne Zebranie zmianami w § 7, 8, 13, 15, i 40 statutu Związku. Zmiany żądane Zarząd upoważniony będzie dokonać na prawach Ogólnego Zebrania.

Do dyskusji nad powyższemi wnioskami w sprawie uzupełnienia i zmian statutu nikt się nie zgłosił. Wobec tego przewodniczący, kol. St. Kulesza, poddał je pod głosowanie. Ogólne Zebranie wnioski powyższe uchwaliło jednomyślnie, bez jakiegokolwiek sprzeciwu, bez wstrzymujących się od głosowania, przy obecności w chwili głosowania 75 członków, t. j. zgodnie z postanowieniami § 20 i 40 statutu.

Przy ostatnim punkcie porządku obrad, sekretarz Zarządu, kol. J. Grabiński, zakomunikował, iż w terminie do dnia 11 kwietnia 1937 r. wpłynęły do Zarządu następujące wnioski:

1) Wniosek podpisany przez kol. kol.: Wandę Mikulską, Tadeusza Jaworskiego, Ignacego Wiecińskiego, Henryka Liberta, Stanisława Kuleszę, Mieczysława Ostanda, Stanisława Króla i Bronisława Gadalińskiego o powołaniu, z racji obchodu 10-letniej rocznicy istnienia Związku, specjalnej Komisji dla wyróżnienia osób zasłużonych w pracy związkowej.

2) 213 wniosków członków Związku identycznej treści o nadanie Prezesowi Związku, kol. Antoniemu Juljanowi Szyllerowi, godności Członka i Prezesa Honorowego Związku.

Wniosek pierwszy brzmi, jak następuje:

„Ogólne Zebranie Roczne, odbyte w dniu 26 kwietnia 1937 r., postanawia z okazji obchodu rocznicy 10-lecia istnienia Związku wyłonić Komisję, składającą się z 7-miu osób, w celu ustalenia listy członków Związku, którzy pracą swą przyczynili się do rozwoju naszej Organizacji.

„Jednocześnie Ogólne Zebranie Roczne upoważnia Komisję do wystosowania odpowiednich listów podziękowań osobom wyróżnionym.

„Komisja rozwiąże się w dniu obchodu rocznicy 10-ciolecia istnienia Związku".

Wniosek ten uchwalono bez dyskusji, jednomyślnie, bez sprzeciwu, przyczem do Komisji postanowiono powołać siedmiu wnioskodawców. Ponieważ wniosek podpisało ośm osób, a w ich liczbie przewodniczący Zebrania, kol. Stanisław Kulesza, przeto kol. Kulesza dla ułatwienia wyboru członków Komisji zrzekł się udziału w pracach tejże i wobec tego skład Komisji uchwalono następujący: kol. kol.: Wanda Mikulska, Tadeusz Jaworski, Ignacy Wieciński, Henryk Libert, Mieczysław Ostand, Stanisław Król i Bronisław Gadaliński.

Następnie kol. M. Ostand odczytał treść 213 wniosków członków Związku o nadanie Prezesowi Związku, kol. Antoniemu Juljanowi Szyllerowi, godności Członka Honorowego Związku.

Wniosek brzmi:

„Z obchodem 10-lecia istnienia n/Organizacji ściśle związane jest 10-lecie trwania prezesury kol. Antoniego Juljana Szyllera.

„Obejmując, jako inicjator i I szy założyciel Związku, jego prezesurę, wiedział kol. Szyller dobrze o tem, że tytuł ten nie same tylko zaszczyty niesie za sobą.

„Mimo to jednak, oddany całą duszą pracy nad wyszkoleniem oraz przygotowaniem odpowiednio wykwalifikowanej kadry buchalterów w Polsce, jak nie mniej zapewnienia kadrze tej należytej powagi, głęboko rozumiejąc doniosłość ukochanej od zarania młodości pracy zawodowej — której 30-lecie kol. Szyller w bież. roku również obchodzi — włożył na swe barki ciężkie brzemię, wymagające całkowitej niemal zmiany trybu życia, metody pracy i zakresu działalności.

„I nie zawiódł on pokładanych w nim naszych nadziei, bowiem w ciągu swej 10-letniej prezesury położył wobec n/Organizacji niezaprzeczalne niczem zasługi, w szczególności tem:

1) że w roku 1928 założył oficjalny nasz organ związkowy p. n. „Buchalter Polski" i jako jego redaktor dawał i daje wszystkim członkom możność omawiania na łamach tego pisma swych bolączek i zagadnień zawodowych,

2) że w roku 1928, uważając za nieodzowne ujednostajnienie techniki księgowania jak niemniej podniesienie wiedzy zawodowej wśród członków Organizacji zorganizował cieszące się szczególnie, dzięki rozsyłanym stenogramom, wśród członków prowincjonalnych dużem uznaniem wieczory dyskusyjne,

3) że mimo znacznych trudności i przeszkód zwołał dwa Wszechpolskie Zjazdy Buchalterów, na których pierwszy rzucił hasło do walki o obronę prawną zawodu buchaltera w Polsce,

4) że dążąc wytrwale do podniesienia powagi zawodu buchaltera zorganizował pierwsze w Polsce Kursy Wyższej Rachunkowości dla Buchalterów,

5) że przez zorganizowanie w roku 1936 wykładów z Techniki Rewizyjnej umożliwił członkom Związku dalsze pogłębianie swej wiedzy zawodowej i przygotowanie się do spełnienia trudnego zadania rzeczoznawcy,

6) że jako prezes n/Organizacji, jak niemniej jako członek honorowy Międzynarodowych Kongresów Buchalterów, godnie reprezentuje buchaltera polskiego.

7) że w okresie swej 10-letniej prezesury zdołał zainteresować odpowiednie czynniki kraju zawodem buchaltera oraz podnieść jego znaczenie dla dobra gospodarczego kraju.

„Wspomniane wyżej najważniejsze zdarzenia z działalności kol. Szyllera oświetlają i pomagają zrozumieć nam i ocenić jego działalność na stanowisku prezesa Związku.

„Niech więc dzień dzisiejszy będzie dniem naszej wdzięczności za jego dla nas ofiarną pracę. Nadajmy mu tytuł „Honorowego Prezesa" który nie ograniczyłby kol. Szyllera w jego dalszej działalności na stanowisku rzeczywistego prezesa n/Organizacji.

„Pamiętajmy, że życzenia najlepsze skierowane dziś w jego stronę, są życzeniami dla n/Organizacji, gdyż dla niej żyje i dla niej pracuje.

„Wnoszę więc, aby Walne Zgromadzenie uchwalić raczyło:

„Walne Zgromadzenie Członków Polskiego Związku Zawodowego Buchalterów — Rzeczoznawców, Buchalterów — Bilansistów i ich Pomocników w Rzeczypospolitej Polskiej, odbyte w dniu 26 kwietnia 1937 r., na zasadzie § 6 statutu, uchwala w 10 rocznicę istnienia swej Organizacji nadać swemu długoletniemu Prezesowi, koledze Antoniemu Juljanowi Szyllerowi, godność „Członka i Prezesa Honorowego Związku".

Do dyskusji w sprawie powyższego wniosku nikt się nie zapisał i wobec tego przewodniczący poddał wniosek głosowaniu. Wniosek uchwalono jednomyślnie przez aklamację, bez sprzeciwu i bez wstrzymujących się od głosowania, przyczem Prezes, kol. A. J. Szyller, nie brał udziału w głosowaniu, gdyż przy rozpoczęciu punktu VIII-go porządku obrad opuścił salę. Po uchwaleniu wniosku przewodniczący zaprosił na salę obrad Prezesa, kol. A. J. Szyllera, komunikując temuż o nadaniu przez Ogólne Zebranie godności Członka i Prezesa Honorowego Związku.

Kol. A. J. Szyller, przyjmując do wiadomości uchwałę Ogólnego Zebrania, podziękował za zaszyt, jakiego doznał ze strony Członków Związku, i oświadczył, że uchwała Ogólnego Zebrania zobowiązywać go będzie do dalszej intensywnej pracy na rzecz Organizacji i zawodu buchaltera, co zebrani przyjęli hucznemi oklaskami.

Zakończono obrady o godz. 11 m. 20 wieczorem.

PRENUMERATA „Buchaltera Polskiego" wynosi (z przesyłką pocztową lub odnoszeniem do domów w Warszawie) kwartalnie zł 4.50, półrocznie zł 8.20, rocznie zł 16. Członkowie Polskiego Zw. Buchalterów-Rzeczoznawców, Buch.-Bilansistów i Ich Pomocników otrzymują pismo bezpłatnie.

CENA OGŁOSZEŃ: połowa strony tytułowej zł 300.—

	przed tekstem	za tekstem	w treści redakcyjnej
cała strona	zł 280.—	zł 200.—	zł 350.—
1/2	150.—	110.—	180.—
1/4	80.—	80.—	100.—
1/8	45.—	35.—	60.

WPŁATY dla „Buchaltera Polskiego" należy uskuteczniać na konto w P. K. O. Nr. 18686 Polski Związek Buchalterów-Rzeczoznawców, Buchalterów-Bilansistów i Ich Pomocników — Warszawa.

Adres Redakcji i Administracji: Warszawa I, Nowogrodzka 20, tel. 8-41-05.

Redaktor i wydawca: *ANTONI JULJAN SZYLLER.*

Druk. Matematyczna, H. Zajączkowski, Warszawa, Miedziana 3., tel. 295-55